

INOVAÇÃO SOCIAL E DIREITO FISCAL *

Resumo:

Não obstante a sua natureza recente, a inovação social constitui indubitavelmente um bem jurídico (valor jurídico) que merece proteção por parte do ordenamento, sem bem que não necessariamente proteção constitucional. No que especificamente diz respeito ao Direito fiscal, essa proteção pode ser dispensada por via de benefícios fiscais, seja sob a forma de isenções, seja sob a forma de reduções ou outros regimes especiais. No quadro do ordenamento português, ganham especial relevo os benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE).

Abstract:

Despite its recent nature, social innovation is undoubtedly a legal interest that deserves legal protection (though not necessarily by granting constitutional status to it). Concerning specifically tax law, that protection can be granted through tax benefits, which include not only tax exemptions and exclusions, but also tax reductions and special regimes. Concerning particularly the Portuguese legal order, it is worth mentioning the contractual benefits concerning “productive investment” and a special legal programme named Entrepreneurial R&D Tax Incentives System (SIFIDE).

Palavras-chave: Direito fiscal, inovação social, imposto, tributo, benefício fiscal

Key-words: Tax law, social innovation, tax benefit

0. Inserido num âmbito temático e discursivo mais amplo que o precede, enquadra e demarca materialmente, o presente texto pretende constituir o repositório escrito de um conjunto de reflexões inexperimentadas sobre o cruzamento de duas realidades que nem sequer se pode dizer que sejam próximas: as retóricas inerentes à denominada “inovação social” por um lado, e os impostos — *rectius*: o Direito fiscal — por outro. Formalmente, trata-se de um *working-paper* no verdadeiro sentido da expressão: um texto em formação e um conjunto de ideias nem sempre parametrizadas pelos critérios da unicidade e da sistematicidade — como se exigirá a um trabalho científico acabado — e, acima de tudo, um acervo de reflexões sujeito à discussão *real* e ao contraditório crítico. Neste seguimento, pretende-se que futuras incursões de estudo possam revelar-se proveitosas no sentido quer do aprofundamento, quer da possível revisão ou renúncia ao aqui exposto. Sistemáticamente, procurar-se-á começar por fixar um conceito minimamente operativo de inovação social, após o que se intentará averiguar o estatuto que o Direito poderá ter na respectiva modelação. Depois, focar-se-á a atenção no específico domínio dos impostos e do Direito fiscal,

* Texto originariamente publicado em *iLAB - Inovação social nos domínios financeiro, tributário, da segurança social e da economia social*, Paper n.º 6, CEDIS, Lisboa, Novembro de 2015. Versão eletrónica em http://ilab.cedis.fd.unl.pt/wp-content/uploads/2017/10/6_BD_iLab_Cedis_2016.pdf.

analisando os instrumentos utilizados ou a utilizar com o objetivo de incentivar o fenómeno em análise. Por fim, alinhar-se-ão alguns tópicos conclusivos, sempre tendo presente que se trata este de um texto em formação.

Antes ainda de proceder a avanços, uma importante *marca discursiva* deve ser enfatizada: ao contrário do preconizado e bem exposto por RITA CALÇADA PIRES [que refere “...a necessidade de o Direito se envolver com outras áreas do saber...” ou “para o Direito tratar a inovação social (...) é fundamental (...) estar alerta para as interdisciplinidades naturais que o conceito em si alberga”]¹, aqui não se invocará a sempre agradável e sedutora interdisciplinaridade, mas antes um código comunicativo mais fechado, restrito e típico da ciência jurídica. Neste seguimento, a tónica focará essencialmente o *bem*, a *norma* e o *ordenamento*, os quais, todos “jurídicos”, constituem a centralidade da análise que entendemos adequada. Parte-se assim do pressuposto de que *Direito é ordenamento jurídico* e deve ser depurado de componentes não jurídicas, sob pena de cruzamentos metodológicos indesejados e de conclusões inadvertidas. Tudo sem prejuízo, evidentemente, da abertura reflexiva que qualquer tematização científica reclama.

1. O purismo jurídico que acima deixamos antecipado encontra logo dificuldades ao nível do objeto do presente trabalho, não fosse o conceito de inovação social um conceito extrajurídico, ao menos por agora. Mais do que isso: trata-se de um enunciado linguístico difuso, disseminado e diluído, que radica no cruzamento de várias coordenadas teóricas e práticas, e que em certa medida se apresenta ainda desprovido de uma base de ancoramento que permita afirmar a sua verdadeira essência e origem. Em todo o caso, do cruzamento dos diversos segmentos de análise e estudo onde esse enunciado tem encontrado algum amparo e espaço de diálogo, ressaltam duas ideias comuns, que podem começar a ser sinalizadas e que terão a potencialidade se afirmar como pilares de entendimento básico: o pioneirismo a aplicação social. Resulta da sua essência, com efeito, que se está a fazer menção, de modo direto ou indireto, às potencialidades da inovação (renovação, experimentação, novidade, mudança de práticas) no domínio amplo das denominadas “finalidades sociais” ou, numa perspectiva mais técnico-financeira, de satisfação de necessidades

¹ Cfr. PIRES, Rita Calçada. *O que é a inovação social? Aproximação ao conceito na sua relevância para os Direito Social, Financeiro e Fiscal*, Paper n.º 1/BD/iLab/Cedis/2015, disponível em <http://ilab.cedis.fd.unl.pt/artigos-dogmaticos>, p. 4.

coletivas e da produção de bens públicos, designadamente nos quadrantes da paz social, da saúde, do assistencialismo, da educação, da capacitação intelectual ou laboral, etc. Será, importando uma noção já por outrem adiantada, de considerar “*a novel solution to a social problem*”², o que tanto pode surgir por meio de novos atos, procedimentos, serviços ou produtos, como por meio do incremento de melhorias significativas nos que já existem. Não se trata, bem entendido, da básica inovação tecnológica (apesar de esta constituir “...*die wichtigste unter den drei Stufen des technischen Fortschritts*...”³), mas, muito mais do que isso, da inovação aplicada à socialidade, potenciando a “produção de valor social” e o incremento de dignidade humana nas suas diferentes dimensões (e.g., familiar, educacional-académica, social, laboral, empresarial) e estádios de vivência (infância, juventude, velhice, etc.). Nestes parâmetros amplos, exemplos de inovação social poderão ser, entre muitos outros, a criação e implementação de metodologias de ensino e aprendizagem que tornem a escola mais inclusiva, permitindo aos alunos e encarregados de educação senti-la como “sua”; a implementação, numa cadeia de restaurantes, de uma linha produtiva regular que permita aproveitar desperdícios alimentares e reutilizá-los na produção de refeições a oferecer a pessoas carenciadas; a criação de uma “biblioteca de apontamentos” *online* que permita aos estudantes carenciados, e que não se podem deslocar, aceder ao conhecimento nos mesmos termos que os restantes; a reorganização estrutural de uma unidade de saúde, no sentido de tornar as suas práticas gestionárias mais abertas e mais voltadas para a satisfação dos utentes globalmente considerados; ou a digitalização e simplificação de certos serviços municipais (*smart cities*), criando plataformas de resolução de problemas à distância. Em todos estes casos, como se vê, os dois pilares apontados estão presentes: trata-se de formas, modelos, esquemas ou atuações inovadoras e que aplicam essa inovação na externalização social e coletiva das utilidades⁴.

² Assim, PHILLS, James A, DEIGLMEIER, Kriss, MILLER, Dale T, *Rediscovering Social Innovation*, in *Stanford Social Innovation Review*, 6, 2008, p. 39.

³ Assim, ZIMMERMANN, Horst, HENKE, Klaus-Dirk, BROER, Michael, *Finanzwissenschaft. Eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft*, Vahlen, München, 2012, 455.

⁴ Foi aliás neste sentido que caminhou o Estado (*lato sensu*), ao conceber a inovação social como “forma de gerar novas soluções, numa lógica complementar às respostas tradicionais, para a resolução de importantes problemas sociais”. Cfr., a respeito, Resolução do Conselho de Ministros n.º 73-A/2014, número 5, a).

2. Após se ter procurado fixar os contornos elementares da realidade *inovação social*, e antes ainda de adentrar nas implicações que a mesma pode apresentar ao nível dos impostos e do Direito fiscal, importará questionar qual o papel do Direito *lato sensu* (e da ciência jurídica) na modelação dos respetivos efeitos. Terá o Direito aqui um estatuto relevante a desempenhar? Será esta uma das áreas que merece a intervenção jurídica ou, pelo contrário, serão mais relevantes os *limites da juridificação* ⁵, em termos de conter tal intervenção, nem que seja apenas no momento presente?

Metodologicamente, o primeiro passo neste domínio será tentar compreender se existe alguma possibilidade de juridificação, procurando averiguar se a inovação social materializa, ou pode materializar, algum bem jurídico digno de reconhecimento, proteção e amparo legal.

Parece-nos que sim, tendo em atenção a *Doppelnatur des Rechts* (real e ideal-valorativa) ⁶ / ⁷.

Não que o Direito *crie* a inovação social, na medida em que esta, como realidade impulsiva, empírica e com forte componente praxiológica que é, já existe antes da intervenção jurídica, limitando-se o mundo do Direito a reconhecê-la e a incorporá-la, disciplinando-a em alguns dos seus aspetos, e possivelmente moldando-a normativamente. Em todo o caso, esta tarefa de incorporação não deixa de ser importante, na medida em que permite conferir-lhe algum cunho institucional, impedindo que seja percepcionada como mera realidade fáctica, livre ou alternativa e até contribuir para o seu incremento e valorização, sensibilizando os diversos atores para a importância que pode desempenhar em domínios marcantes da afirmação da dignidade humana, como sejam os domínios laboral, educacional, sanitário ou ambiental ⁸.

⁵ V. a respeito, TEUBNER, Gunther, “*Verrechtlichung – Begriffe, Merkmale, Grenzen, Auswege*” (trad. Portuguesa de José Engrácia Antunes, e Paula Freitas: “Juridificação – Noções, características, limites, soluções”, Revista de Direito e Economia, XIV, 1988, p. 17 e ss.

⁶ V., a respeito KLEIBER, Michael, *Der grundrechtliche Schutz künftiger Generationen*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2014, p. 43, 44 e bibliografia aí citada.

⁷ O referido no texto não significa a aceitação “da especulação e impositação metafísica”. Trata-se apenas e só de reconhecer como válido o “neopositivismo” e de aceitar o que o próprio autor (Michael Kleiber) refere como sendo *eine Spielart des Nichtpositivismus*. Cfr. o nosso *Constituição, ordenamento e conflitos normativos. Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra editora, Coimbra, 2008, p. 56, 57.

⁸ Em rigor, essa tarefa de “incorporação” já foi iniciada, com a aprovação e entrada em vigor da Lei de bases da economia social (LBES), sem prejuízos de outros diplomas. Particularmente, o art.º 10.º [n.º 2, alíneas c) e d)] deste diploma é enfático ao prescrever que (...) os poderes públicos, no âmbito das suas competências em matéria de políticas de incentivo à economia social, devem (...) “facilitar a criação de

Porém, após a resolução dessa questão fundante — que não significa, nem pode significar, uma intromissão do Direito em espaços materiais que não lhe respeitam —, uma outra se imporá e reclamará indagação e reflexão: existindo um bem jurídico merecedor de reconhecimento, absorção ou incorporação pelo ordenamento jurídico-normativo, tratar-se-á de um bem jurídico fundamental, ao qual deve ser dispensado um tratamento jurídico diferenciado e tutela acrescida, nomeadamente ao nível constitucional? A questão é relevante, uma vez que a ser considerada como tal, a inovação social passaria a constituir parâmetro aferidor da validade de soluções infraconstitucionais eventualmente desconformes, seja por ação (inconstitucionalizando atuações legislativas e regulamentares), seja por omissão (inconstitucionalizando possíveis faltas de regulação normativa).

Antecipa-se desde já uma possível resposta, provisória e sujeita a revisão crítica: não parece certo que o Direito constitucional tenha, no momento presente, um papel insubstituível a desempenhar, não se afigurando absolutamente necessária a sua intervenção (formal ou material) com o objetivo de aqui rever um bem jurídico fundamental que mereça uma tal proteção ao ponto de, por exemplo, se falar nas possibilidades de inconstitucionalização da sua não consagração ou aplicação efetiva. Em outros termos: a inovação social materializará uma realidade digna de proteção e tutela jurídica, provavelmente merecedora até de um regime legislativo e regulamentar apartado e sistematicamente autónomo — sem prejuízo da disseminação pelos diversos segmentos materiais aplicáveis —, mas não parece defensável que se possa alargar ou amplificar tal espectro de proteção ao ponto de vislumbrar um bem constitucional que se sobreponha a tantos outros que não viram reconhecido tal estatuto de parametricidade. Neste particular, não pode ser perdido de vista que a Constituição e o Direito constitucional estão reservados para a consagração e estudo das “estruturas fundamentais da sociedade e do Estado”⁹, o que, bem vistas as coisas, não será o que aqui se estará a tratar.

novas entidades da economia social e apoiar a diversidade de iniciativas próprias deste sector, potenciando-se como instrumento de respostas inovadoras aos desafios que se colocam às comunidades locais, regionais, nacionais ou de qualquer outro âmbito (...), bem assim como “incentivar a investigação e a inovação na economia social, a formação profissional no âmbito das entidades da economia social, bem como apoiar o acesso destas aos processos de inovação tecnológica e de gestão organizacional”.

⁹ Assim, ainda e sempre CANOTILHO, J.J.Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.^a edição (reimpressão), Almedina, Coimbra, 2015, 332.

3. Em outro plano discursivo, a relevância da inovação social resulta claramente demonstrada se for considerado o número e a qualidade dos atores que a sua efetivação implica, seja ao nível básico do planeamento das respetivas ações, seja ao nível mais avançado da sua implementação ou execução na prática, seja até ao nível do controlo dos seus resultados. Com efeito, considerando todas estas dimensões faseadas e sucessivas que a realidade social-inovatória implica, verifica-se sem dificuldade que ao lado de entidades públicas — por natureza ou por atribuição (Estado central, autarquias locais, institutos públicos, associações públicas, concessionárias de serviços públicos, etc.) —, surgem inúmeras entidades privadas e híbridas que se podem qualificar de modos diversos, como sejam “de terceiro sector”¹⁰, “co-operative movements”¹¹ ou “de economia social”¹².

No que concerne especificamente ao sector privado, relevam quer os cidadãos enquanto tal considerados (isoladamente ou em associações representativas de interesses), quer as empresas, que, uns e outros, podem intervir ou participar em diversas fases do procedimento inovatório, seja concebendo ou executando na prática os projetos, seja apoiando materialmente projetos concebidos e desenhados idealmente por outrem, seja até suprimindo eventuais falhas de outros atores. É aliás neste sentido que se pode afirmar que “*the existence of the third sector is caused by the inability of the market exchange mechanism to satisfy certain human needs*”¹³.

Não se trata apenas, contudo, de insuficiências do mercado. Também o Estado (*lato sensu*) vê a sua atuação crescentemente constrangida, em face, quer das novas retóricas desestadualizantes que enformam grande parte das soluções político-normativas atuais, quer dos concretos estados de escassez (ou mesmo rutura

¹⁰ De um modo simplista, e porventura ligeiro, o “terceiro setor” — em alinhamento com o primeiro (entidades públicas) e o segundo (entidades empresariais ou mercantis) — pode ser sinalizado como o conjunto de pessoas jurídicas de Direito privado (e.g., associações, fundações) que, por lei são reconhecidas como aptas a prosseguir finalidades públicas (designadamente por via de um ato administrativo de reconhecimento de utilidade pública). Naturalmente que se pressupõe que estas entidades, sendo entes jurídicos autónomos, sejam igualmente titulares de autonomia administrativa e financeira (patrimonial, orçamental, creditícia e de tesouraria), sem prejuízo de eventual controlo por parte do Estado e dos órgãos deste (até porque esse mesmo Estado pode contribuir para a sua sustentabilidade).

¹¹ Cfr., exemplo, PESTOFF, Victor A., *Third Sector and Co-Operative Services - An Alternative to Privatization*, in *Journal of Consumer Policy*, 15, p. 26

¹² Cfr. art.º 4.º da LBES.

¹³ Cfr., por exemplo, VALENTINOV, Vladislav, *The exchange paradigm of constitutional economics: implications for understanding the third sector*, in *Constitutional Political Economics*, 19, 2008, p. 20.

financeira) com que se deparam. Não será de estranhar, por isso, que se fale com cada vez maior pertinência numa “administração da escassez”¹⁴.

Mas o papel dos atores públicos, e particularmente do Estado é – e deve continuar a ser – insubstituível, cabendo-lhe não apenas incentivar¹⁵ e participar nos diversos projetos, mas também fiscalizar globalmente a sua implementação, até porque, segundo cremos, não se pode conceber a execução da inovação social como uma atividade absolutamente *liberalizada* (muito menos desregrada), sob pena de desvirtuamento das suas (valiosas e dignas de proteção) finalidades coletivas essenciais. Neste contexto, não pode ser perdido de vista que, no quadro mundividencial atual, irrompem frequentemente dissonâncias comunicativas entre o sistema jurídico [*rectius*: ordenamento jurídico] e os restantes sistemas ou subsistemas, como o moral/ético, político ou económico, com preponderância acentuada deste último, dissonâncias essas que não raro degeneram em violações ou restrições graves de direitos e liberdades fundamentais. Por outras palavras: existe o perigo de, sem uma intervenção *tutelar* (supervisão¹⁶) pública — preferencialmente a cargo do Estado, diríamos —, certas atividades que na sua essência poderiam ser vistas como atividades axiologicamente valiosas e socialmente inovadoras e úteis, se transformem em atividades de busca de lucro nas mãos de “multinacionais interesseiras”, que, na sua ânsia de rentabilização, poderão não hesitar em usar nos seus intuits egoísticos os mais abandonados, negligenciados, desfavorecidos e carenciados, acentuando o efeito de exclusão dos mesmos. Compreensivelmente, esta intervenção pública não prejudica nem a autonomia de gestão das instituições envolvidas, nem a independência em relação ao Estado, nem o autocontrolo democrático dos atores, por via dos respetivos órgãos¹⁷.

4. Do ponto de vista material será indubitável que a inovação social, enquanto realidade empírica absorvida pelo ordenamento jurídico, encontra ancoramento em diversos princípios estruturantes. Desde logo, no princípio da dignidade da pessoa

¹⁴ V., a propósito, ARROYO, Luis e UTRILLA, Dolores (org.), *La administración de la escasez. Los fundamentos de la actividad administrativa de adjudicación de derechos limitados en número*, Marcial Pons, Madrid, 2015.

¹⁵ Acerca deste papel dos entes públicos no quadro dos incentivos à inovação social e referindo-se a uma *improved social performance*, v. STEWART, Richard B., *Regulation, Innovation, and Administrative Law: A Conceptual Framework*, in *California Law Review*, 69, 1981, p. 1281.

¹⁶ Cfr. art.º 9.º, alínea c) da Lei de bases da economia social (L 30/2013).

¹⁷ Cfr., a respeito, art.º 5.º, alíneas c) e f) da Lei de bases da economia social (L 30/2013).

humana, que constitui o esteio jurídico-valorativo de qualquer ordenamento que se queira qualificar como um Estado de Direito democrático responsável ¹⁸, uma vez que os projetos respetivos podem permitir aos carenciados ou excluídos o acesso a bens ou serviços essenciais que de outro modo não estariam ao alcance: pense-se em projetos inovadores que envolvem a educação básica de proximidade, o acompanhamento de idosos vulneráveis ou a prestação de cuidados de enfermagem a acamados financeiramente carenciados ou geograficamente isolados. Em todos estes casos, como estará bom de ver, a inovação social contribui decisivamente — e porventura tanto quanto os procedimentos convencionais, públicos ou privados — para o desenvolvimento integral da personalidade dos beneficiários, para a sua inclusão social e para o próprio reforço da coesão social objetivamente considerada.

Mas não apenas. Também o princípio do Estado social (socialidade) pode constituir uma pilar fundante quando se procura integrar jurídico-principiologicamente a inovação social. Com efeito, e até na decorrência do *supra* referido, resulta que se pode estar perante um modo *alternativo* de concessão de prestações materiais que por via dos esquemas tradicionais seriam tardia ou dificilmente concedidas. Tem-se aqui em vista, principalmente, os direitos à saúde, à educação, à habitação, à proteção na infância, à proteção na velhice, entre outros. Por esta via, pode mesmo afirmar-se que a inovação social até pode contribuir para uma melhor consecução dos imperativos da *Constituição social*, num quadro de “eficácia máxima possível” ¹⁹.

5. Pois bem, após se ter tentado demonstrar que o mundo do Direito e o ordenamento jurídico podem ter um papel relevante a desempenhar no âmbito do reconhecimento e modelação da inovação social e da sua configuração em termos institucionais e formais — ainda que se tenha concedido que não se tratará porventura do reconhecimento de um bem jurídico fundamental —, importa averiguar, no quadro desse ordenamento, qual o estatuto que pode estar reservado para um dos seus mais

¹⁸ No mesmo sentido, e de modo enfático, JORGE REIS NOVAIS (v. *A dignidade da pessoa humana, volume I. Dignidade e direitos fundamentais*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 19) afirma que “a dignidade da pessoa humana não surge constitucionalmente consagrada como um de entre vários outros princípios constitucionais, mas como base em que assenta a República”. Adiante reconhece-a como “princípio fundamental da (...) ordem de valores” (p. 72) e “fundamento da consagração (...) de um elenco constitucional de direitos fundamentais (p. 73)”.

¹⁹ V., a respeito, e com pertinência, CALIENDO, Paulo, *Direito tributário e análise econômica do Direito. Uma visão crítica*, Editora Campus /Elsevier, Rio de Janeiro, 2008, p.193.

significativos subsetores institucionais específicos: o Direito fiscal, enquanto conjunto de normas jurídicas reguladoras dos impostos.

5.1. Como é sabido, o Direito fiscal pode desempenhar um estatuto relevante na configuração de determinada realidade social por meio de duas posturas distintas: incentivando ou desincentivando. No primeiro caso, o ordenamento preverá desagravamentos na carga contributiva ou nas obrigações tributárias formais (e.g., isenções, reduções) como modo de não onerar certo ato ou atividade; no segundo caso, cuidará de agravar a tributação (ou, pelo menos, mantê-la), com o fito de desencorajar certo ato ou atividade.

No quadro analítico e compreensivo que presentemente nos ocupa, a atenção incidirá principalmente sobre os desagravamentos na tributação, pois será nesse âmbito temático que interessará questionar o papel do Direito fiscal na promoção ou manutenção (garantia) da inovação social. Importa acentuar neste âmbito que uma correta perspetivação dos problemas deve ter por assumida a adequada distinção entre carga fiscal material e carga fiscal formal, a primeira significativa do peso da imposição propriamente dita (isto é, se a taxa aplicável e o montante de tributo a pagar é ou não muito elevado), e a segunda referindo-se aos encargos decorrentes das obrigações formais (declarativas, contabilísticas, de retenção, etc.) que impendem sobre os sujeitos passivos. Uma e outra podem constituir obstáculos sérios a qualquer atividade de natureza económica, incluindo as relacionadas com a inovação social, pois um ator tanto pode sentir-se desincentivado a prosseguir essa atividade porque o valor de tributos (impostos, taxas, contribuições) é elevado e absorve parte significativa do rendimento auferido ou do património titulado, como porque, ainda que os valores a pagar não sejam muito elevados, o fardo burocrático associado ao cumprimento dos deveres perante o *fisco* é demasiado oneroso. Naturalmente que o desincentivo será tanto maior quanto maior for o grau de cumulação de ambas as cargas fiscais.

Neste alinhamento de raciocínio, como está bom de ver, ganham espaço de atenção e reflexão os denominados “benefícios fiscais” e a correntemente designada “extrafiscalidade”, materializados em desvios ao regime comum dos tributos e às finalidades clássicas que os mesmos devem prosseguir.

Com particular interesse para a sustentabilidade argumentativa do presente trabalho surgem os aludidos benefícios fiscais, pelo que será tendo-os por referência que as considerações subsequentes se desenvolverão ²⁰.

5.2. Os benefícios fiscais consistem em desagravamentos na tributação, normalmente de natureza não estrutural, que são criados e atribuídos para “tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação (...)” ²¹. Em termos abstratos e tipológicos, existem diversas espécies de benefícios fiscais, sendo de destacar, por um lado os benefícios objetivos (que dizem respeito a determinado rendimento, ato ou atividade, v.g., de natureza artística, cultural, social) e subjetivos (que têm por referência determinado tipo de entidades, como sejam as de beneficência, assistenciais, recreativas, etc.) e, por outro lado, os benefícios automáticos (que resultam diretamente da lei) e dependentes de reconhecimento (que carecem de um ato administrativo de reconhecimento) ²².

²⁰ *A latere*, a propósito da extrafiscalidade, será importante salientar que não é incomum o reconhecimento aos tributos de uma finalidade diversa da simples finalidade arrecadatória ou coletora. Na verdade, resulta indiscutível que os sistemas fiscais atuais estão “adornados” — e em alguns casos estão mesmo sobrecarregados — com um rol alargado de prestações coativas que intentam fins abrangentes que não se reconduzem ao fim primário a que potencialmente se poderiam direcionar, que seria obter meios de financiamento para a realização de despesa pública inerente à satisfação de necessidades coletivas. Não que tais desvios teleológicos seja, por si só, censuráveis ou juridicamente desconformes. Ponto é que esta última finalidade não seja anulada ou esvaziada de conteúdo, “en cuyo caso tributo perderia su naturaleza” (assim, VARONA ALABERN, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p.18).

A extrafiscalidade encontra a sua ratio na ideia de que os tributos podem constituir um importante instrumento na prossecução de determinados outros objetivos (constitucionais) de relevante Interesse público, como a proteção do ambiente, a promoção de hábitos de vida saudáveis, o desincentivo às importações, o ordenamento do território, etc. Em todo o caso, resulta patente que a extrafiscalidade pode manifestar-se de forma mais ou menos acentuada, admitindo-se alguma graduação da mesma, desde tributos claramente com finalidades coletoras mas que, lateralmente, conseguem prosseguir outros fins, aos tributos criados exclusivamente para prosseguir outros fins, mas que acabam igualmente por arrecadar receita pública (componente, de resto, inafastável). Acerca das notas definidoras dos tributos extrafiscais propriamente ditos, v., uma vez mais, VARONA ALABERN, *Extrafiscalidad...*, cit. 28 e ss.

Na moldura normativa do ordenamento português, a Lei geral tributária (LGT) não ficou indiferente ao fenómeno, desde logo ao reconhecer que “a tributação (...) promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento” (art.º 5.º, n.º 1), mas principalmente ao reconhecer a existência de “...agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras” (art.º 7.º, n.º 3).

V., ainda, com interesse, SÁNCHEZ GALIANA, José António, *Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamento tributario español. Fiscalidad, para fiscalidad y extrafiscalidad*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 153, 2012, 123 e ss.

²¹ Assim, art.º 2.º, n.º 1, do Estatuto dos benefícios fiscais (EBF).

²² Neste seguimento, o legislador consagra um procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais, no art.º 65.º do Código de procedimento e de processo tributário (CPPT). Tal procedimento “depende da iniciativa dos interessados, mediante requerimento dirigido especificamente a esse fim”, do qual deve constar a prova da verificação dos pressupostos respetivos. Tal requerimento deve ser apresentado

De acordo com uma análise juridicamente orientada e procurando gradualmente aproximar o discurso dos tópicos que mais nos interessarão, poder-se-á dizer que, entre bastantes outros, constituem benefícios fiscais:

- i) As isenções (subjctivas) de IRC reconhecidas às pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, às instituições particulares de solidariedade social (e entidades legalmente equiparadas), e às pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente²³;
- ii) As isenções (objetivas) de IRC reconhecidas aos rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas (desde que tenham por referência associações legalmente constituídas para o exercício dessas atividades e desde que em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham algum interesse nos resultados de exploração das atividades prosseguidas)²⁴;
- iii) As isenções de IVA relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços ligadas (i) à segurança e assistência sociais, efectuadas pelo sistema de segurança social, incluindo as instituições particulares de solidariedade social ou (ii) às prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardins-de-infância, centros de atividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a

nos serviços competentes para a liquidação do tributo a que se refere o benefício e dentro do prazo legalmente previsto (n.º 3 do referido artigo). A decisão do órgão administrativo competente reveste a forma de despacho, o qual fixará as datas do início e do termo do benefício fiscal. Em caso de indeferimento do pedido, cabe recurso hierárquico (n.º 4). Em qualquer caso, a manutenção dos efeitos de reconhecimento do benefício dependem de o contribuinte facultar à administração fiscal todos os elementos necessários ao controlo dos seus pressupostos de que esta não disponha (n.º 5).

²³ Cfr. art.º 10.º do Código do IRC (CIRC).

²⁴ Cfr. art.º 11.º do CIRC.

pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes ²⁵.

5.3. Ora, atento o enquadramento supra descrito, cumpre avançar no iter expositivo e descer mais um degrau na escala analítica, procurando resposta para a próxima questão: quais podem ser, então, os instrumentos utilizados ou a utilizar pelo sistema fiscal globalmente considerado com o objetivo de modelar o fenómeno da inovação social?

A resposta à questão envolverá uma acentuada componente de casuísmo, no sentido em que, dependendo do setor de atuação ou do ator envolvido, podem existir regimes favoráveis em legislação avulsa ou integrados em diplomas de natureza mais ampla ou diversa. Em todo o caso, com especial atenção na matéria da inovação, merecem especial menção, no quadro traçado pelo legislador português, os incentivos ou benefícios fiscais que integram um *pacote legislativo* denominado “Código Fiscal do Investimento” (CFI), aprovado pelo DL 162/2014. Nas palavras do próprio normador, procurou-se “reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, em particular no que se refere a investimentos que proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e se localizem em regiões menos favorecidas” (...), “incentivando o empreendedorismo, a inovação e favorecendo a criação de empresas com estruturas de capital saudáveis”. Em todo o caso, até se pode dizer que o mote havia sido lançado anteriormente por meio da lei de bases da economia social (Lei 30/2013), ao determinar no seu art.º 11.º que “as entidades da economia social beneficiam de um estatuto fiscal mais favorável definido por lei em função dos respetivos substrato e natureza”.

No contexto do primeiro dos diplomas referidos, e repete-se, com especial incidência na inovação social, pode destacar-se:

- Em primeiro lugar, o regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo, o qual consagra um conjunto de deduções e isenções que, como a própria denominação indicia, têm natureza contratual ²⁶, sendo eventualmente

²⁵ Cfr. art.º 9.º, n.ºs 6) e 7) do Código do IVA.

²⁶ Quanto à dimensão adjetiva / procedimental subjacente à concessão desses benefícios cumpre enfatizar que o contrato deve ser aprovado por resolução do Conselho de Ministros, devendo constar os

renegociáveis, e com um período de vigência até 10 anos, e que — procurando direcionar a análise para o que aqui mais interessará — apresentam uma forte componente de incremento da inovação. Na realidade, podem ter acesso a tais benefícios certos projetos (os denominados “projetos de investimento inicial”²⁷) que, entre outros requisitos, demonstrem ter viabilidade técnica, económica e financeira, proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho e contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional, para a melhoria do ambiente ou para o reforço da competitividade e da eficiência produtiva²⁸. E quais são os benefícios que podem ser usufruídos por tais projetos? O próprio diploma estabelece um elenco taxativo dos mesmos, consagrando os seguintes (que podem ser usufruídos cumulativamente)²⁹:

- Um crédito de imposto a deduzir ao montante da coleta do IRC³⁰;

objetivos e as metas a cumprir pelo promotor e os benefícios fiscais concedidos, e que tem um período de vigência até 10 anos, a contar da conclusão do projeto de investimento (assim, art.º 16.º, n.º 1 do CFI). Porém, os aditamentos aos contratos dos quais não resulte um aumento dos benefícios ou da intensidade do apoio, são aprovados através de despacho dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da economia (n.º 3). O posterior controlo da execução do mesmo (contrato) cabe ao denominado Conselho de Coordenação dos Incentivos Fiscais ao Investimento, sem prejuízo das competências próprias e legalmente previstas da ATA (art.º 17.º, n.º 1). Quanto às possibilidades de resolução do contrato, v. art.º 20.º e 21.º.

²⁷ Para estes efeitos, consideram-se como tal os projetos respeitantes a investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo global de produção de um estabelecimento existente (art.º 4.º, n.º 2 do CFI). Além disso, o diploma exige – embora não de um modo absolutamente taxativo, atenta a utilização do enunciado “nomeadamente” – que os projetos de investimento tenham o seu objeto compreendido em certas atividades económicas, como sejam as indústrias extrativa e transformadora, o turismo, as atividades e serviços informáticos, as atividades agrícolas, aquícolas, piscícolas, agropecuárias e florestais, as atividades de investigação e desenvolvimento e de alta intensidade tecnológica, e as tecnologias da informação e produção de audiovisual e multimédia (art.º 2.º, n.º 2). Quanto às condições subjetivas (isto é, concernentes aos requisitos exigíveis aos promotores), v. art.º 3.º, no quadro do qual se destacam as exigências de demonstração de situação financeira equilibrada, manutenção de contabilidade organizada, não sujeição a métodos indiretos de avaliação (e.g., rendimentos calculados com recurso a indícios ou presunções) e situação fiscal e contributiva regularizada.

²⁸ Cfr. art.º 4.º, n.º 1 do CFI.

²⁹ Cfr. art.º 8.º, n.º 1 do CFI. Além dos benefícios referidos no texto, os promotores dos projetos de investimento produtivo beneficiam de uma simplificação de procedimentos aduaneiros, designadamente por meio de dispensa de prestação de garantia dos direitos de importação e demais imposições eventualmente devidas pelas mercadorias não comunitárias (assim, v. art.º 12.º do CFI).

³⁰ Tal crédito é determinado com base na aplicação de uma percentagem, compreendida entre 10 % e 25 % das aplicações relevantes do projeto de investimento efetivamente realizadas (art.º 8.º, n.º 1, alínea a) do CFI). Quanto aos limites da dedução, v. n.º 3. Sobre o conceito de “aplicações relevantes” v. art.º 11.º.

- Uma isenção ou redução de IMI, durante a vigência do contrato, relativamente aos prédios utilizados pelo promotor no âmbito do projeto de investimento;
 - Uma isenção ou redução de IMT, relativamente às aquisições de prédios incluídas no plano de investimento e realizadas durante o período de investimento;
 - Uma isenção de Imposto do Selo, relativamente a todos os atos ou contratos necessários à realização do projeto de investimento.
- Em segundo lugar, o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE), que se destina a vigorar nos períodos de tributação de 2014 a 2020 e que possibilita que os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável possam deduzir à coleta do IRC, e até à sua concorrência, uma determinada percentagem – em certas circunstâncias, até majorada – do valor das despesas com investigação e desenvolvimento (I&D) (na parte que não tenha sido objeto de comparticipação financeira do Estado a fundo perdido)³¹ / ³². Trata-se este de um domínio com um especial nexo de pertinência material com a temática da inovação social, pois, para estes efeitos, consideram-se “despesas de investigação” as realizadas com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos, ao passo que se consideram “despesas de desenvolvimento” as realizadas através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico³³. Em ambos os casos, como se vê, existe uma forte componente de *novidade* e

³¹ Cfr. art.º 38.º, n.ºs 1 e 2 do CFI. De notar que as despesas que, por insuficiência de coleta, não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao oitavo exercício seguinte (n.º4).

³² Quanto às condições subjetivas de acesso ao benefício, cfr. art.º 39.º, onde se exige que os sujeitos em causa apenas podem beneficiar da dedução se o seu lucro tributável não for determinado por métodos indiretos e se eles não forem devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações, ou tenham o seu pagamento devidamente assegurado. No que concerne à dimensão adjetiva / procedimental subjacente à concessão deste benefício, v. art.º 40.º.

³³ Assim, art.º 36.º do CFI.

de experimentação, indissociável dos fenómenos aqui em análise. De resto, e sempre para estes específicos efeitos (dedutibilidade e benefício fiscal), consideram-se elegíveis (isto é, aceitáveis, dedutíveis e desde que relacionadas com I&D), entre bastantes outras, as despesas ou os encargos com aquisições de ativos fixos tangíveis em estado novo (exceto edifícios e terrenos), as despesas com pessoal, as despesas de funcionamento, a participação no capital de instituições de investigação e desenvolvimento, os contributos para fundos de investimentos, ou os custos com registo, aquisição e manutenção de patentes^{34 / 35}.

6. Dito isto, e encaminhando a retórica para o fim do presente *paper*, cumpre alinhar alguns tópicos finais em modo sumário e conclusivo, sempre tendo presente, como se disse no início, que se trata de um texto em formação e suscetível de revisitação em futuras incursões.

Em primeiro lugar, num enfoque jurídico, a mais significativa nota distintiva da inovação social reside na dimensão teleológica inerente ao conceito, materializada na suscetibilidade de satisfação de necessidades coletivas (sociais) vertidas em Interesse público — principalmente tendo em conta as exigências do primado da dignidade da pessoa humana — e convocando diversos atores, com especial relevância para aqueles que integram o que se tem vindo a denominar como “terceiro sector”. Sem embargo da importância destes, crê-se que o Estado deve continuar a deter um estatuto insubstituível, cabendo-lhe não apenas incentivar e participar nos projetos, mas também fiscalizá-los, não se podendo conceber a inovação social como uma atividade desregrada.

Além disso, em segundo lugar, resulta que o Direito (ciência jurídica) pode entrever na inovação social um bem jurídico digno de reconhecimento, amparo e proteção legal, sem bem que não ao ponto de atingir um *patamar de significatividade* tal que justifique a qualificação como *fundamental* (i.é, com dignidade constitucional).

³⁴ Cfr. art.º 37.º, n.º 1 do CFI.

³⁵ Além dos desagravamentos mencionados no texto, o CFI prevê igualmente um “Regime Fiscal de Apoio ao Investimento” (RFAI) e um “Regime de dedução por lucros retidos e reinvestidos” (DLRR), o primeiro consagrando a dedução à coleta do IRC de certos encargos em aplicações relevantes (definidas nos termos do art.º 22.º do CFI), bem assim como isenção ou redução de IMI, de IMT e / ou Imposto do Selo relativamente a certas aquisições de prédios (art.º 23.º do CFI); o segundo procurando fomentar o investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas por via da dedução à coleta de um montante de até 10 % dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes (nos termos do artigo 30.º) (art.ºs 27.º e 28.º).

Em terceiro lugar, deve ser salientado o importante papel que o Direito fiscal (e o respetivo *sistema*) pode (deve) desempenhar na promoção da inovação social, principalmente por via dos desagrvamentos na tributação, designadamente tendo em vista as isenções de IRC reconhecidas, por exemplo, às pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e às instituições particulares de solidariedade social, bem assim como as isenções de IVA à segurança e assistência sociais ou às creches, jardins-de-infância, centros de dia ou outros equipamentos sociais.

Finalmente, em quarto lugar, destaca-se, no quadro da fiscalidade benéfica à inovação social o denominado “Código Fiscal do Investimento”, no âmbito do qual se destacam o regime de benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo e o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE).

Com este panorama legal, apesar de não se poder afirmar com razoabilidade que os impostos incentivam decisivamente a inovação social, não pode deixar de se reconhecer que se pode vislumbrar a atribuição de alguma *ductilidade* a um segmento do Direito tradicionalmente visto como impositivo e restritivo.